

A MISSÃO E A ORGÂNICA DA AT E OS MEIOS PROCEDIMENTAIS TRIBUTÁRIOS AO DISPOR DOS CONTRIBUINTES

PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO

Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto
Professora Adjunta Convidada na escola Superior de Tecnologia e Gestão do Politécnico do Porto
Investigadora do I2J

MIGUEL DE ANTAS DE BARROS

Assistente Convidado no IPMAIA
Advogado

1. Introdução. Generalidades

A título de enquadramento geral, podemos afirmar que, para além dos meios processuais tributários (ou meios jurisdicionais tributários), que servem para defesa das posições jurídicas dos contribuintes face a eventuais violações de direitos subjetivos e/ou de interesses legalmente protegidos, existem meios procedimentais (também designados por meios administrativos ou meios graciosos) ao dispor dos contribuintes, dando-se assim resposta ao princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos¹.

30

Ora, o princípio da tutela jurisdicional efetiva significa que todos os cidadãos têm direito de acesso aos tribunais, à informação e consulta jurídicas, ao patrocínio judiciário, a uma decisão jurídica em tempo razoável e a um processo equitativo. Este princípio resulta na plenitude dos meios procedimentais e processuais tributários, sendo que os primeiros serão objeto de uma breve resenha no presente contributo².

¹ Cfr. art.º 268.º, n.º 4 da CRP, com concretização, por exemplo, no art.º 96.º do CPPT. Ora, de acordo com o art.º 268.º, n.º 4 da CRP, é garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas.

² Quanto aos meios processuais tributários, remetemos para o seguinte contributo: ANJOS AZEVEDO, Patrícia, “Breve resenha sobre a tutela jurisdicional efetiva e os principais meios processuais tributários ao dispor do contribuinte”, in Maria do Rosário Anjos e Pedro Barros (Eds.), *Estudos de Homenagem a Fernando de Araújo Barros*, edições ISMAI, pp. 319-344.

Convém ainda referir que os meios processuais tributários são aqueles que se desenvolvem junto dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, como, por exemplo, o processo de impugnação judicial (art.ºs 99.º, 102.º e 103.º do CPPT, por exemplo), a impugnação das providências cautelares eventualmente adotadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira³ (art.ºs 143.º e 144.º do CPPT), a dedução de oposição à execução (art.ºs 203.º e ss do CPPT), os embargos de terceiro (art.ºs 237.º e 238.º do CPPT), as reclamações das decisões do órgão da execução fiscal (art.ºs 276.º, 277.º e 278.º do CPPT), os recursos jurisdicionais (art.ºs 279.º e ss do CPPT), bem como os meios de controlo de omissões lesivas da AT, como sejam a ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária (art.º 145.º do CPPT) ou a intimação para um comportamento (art.º 147.º do CPPT)⁴.

Quanto aos meios procedimentais tributários, que são os que mais aqui nos interessam, estes desenrolam-se junto dos órgãos da AT, sem recurso aos Tribunais, e podem preceder – ou não – a via judicial. Sem prescindir, acontece que neste particular existem alguns casos (legalmente previstos) de reclamação graciosa prévia necessária (no sentido de obrigatória) relativamente à apresentação de impugnação judicial, tal como veremos mais adiante⁵.

31

2. A atividade administrativa tributária, as funções e a orgânica da AT

A atividade administrativa tributária consiste na prática de atos por parte dos órgãos administrativos tributários, atos esses que visam produzir efeitos jurídicos na esfera de

³ Adiante abreviadamente designada por AT.

⁴ Alguns manuais sobre o procedimento e o processo tributário: CAMPOS, Diogo Leite de e SOUTELINHO, Susana, *Direito do Procedimento Tributário*, Almedina, 2013; FONTES, José, *Curso sobre o novo código do procedimento administrativo*, 5.ª edição, Almedina, 2015; MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2014; NETO, Serena Cabrita e TRINDADE, Carla Castelo, Vols. I e II, Almedina, 2017; ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2.ª Edição, 2008; SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Vol. I, Áreas Editora, 2011.

⁵ A reclamação graciosa é, via de regra, facultativa, mas existem situações, legalmente previstas, em que é necessária (no sentido de obrigatória) para apresentar a impugnação judicial, a saber: (i) erro na autoliquidação (art.º 131.º do CPPT); (ii) erro na retenção na fonte (art.º 132.º do CPPT); (iii) erro nos pagamentos por conta (art.º 133.º do CPPT); (iv) erro em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias (art.º 133.º-A do CPPT); (v) erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação dos métodos indiretos (art.º 117.º do CPPT).

um determinado sujeito, com base na aplicação de normas fiscais (gerais e abstratas) a um determinado caso concreto. Esta atividade é desenvolvida pelos serviços da AT, com autonomia administrativa, tendo por função a de administrar os impostos e outros tributos que lhe sejam atribuídos, de acordo com as políticas fiscais definidas pelos órgãos representativos dos cidadãos.

No âmbito desta atividade, a AT deve prosseguir a sua missão de acordo com as atribuições que lhe foram confiadas e que consistem em (cfr. art.º 2.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro⁶):

- (a) Liquidar e cobrar os impostos sobre o rendimento, o património, o consumo, os direitos aduaneiros e demais tributos, bem como arrecadar outras receitas do Estado;
- (b) Exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas aduaneiras, proceder ao controlo das entradas e saídas das mercadorias no território nacional e combater a fraude e a evasão fiscais e aduaneiras;
- (c) Exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da fazenda pública junto dos tribunais;
- (d) Assegurar a negociação e execução dos acordos e convenções internacionais em matéria tributária e aduaneira, cooperar com as instâncias internacionais e outras administrações tributárias e aduaneiras;
- (e) Promover a aplicação da lei e das decisões administrativas e propor as medidas que se revelem adequadas;
- (f) Gerir as infraestruturas necessárias ao prosseguimento das suas atribuições e prestar apoio aos contribuintes;
- (g) Promover a investigação técnica e científica no domínio tributário e aduaneiro, bem como apoiar o Governo na definição da política fiscal e aduaneira;
- (h) Informar os contribuintes sobre as obrigações fiscais e aduaneiras;

⁶ Que aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira.

- (i) Assegurar o licenciamento do comércio externo dos produtos tipificados em legislação especial e gerir os regimes restritivos do comércio externo.

Ademais, e nos termos do art.º 3.º do mesmo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro (Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira), a AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.

Neste seguimento, verifica-se ainda que a AT deve pautar a sua atuação pelos princípios consagrados no art.º 55.º da LGT, designadamente os seguintes: legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade⁷, bem como pelos princípios previstos no art.º 7.º da Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, onde se destacam: (a) o princípio da legalidade, que implica que a AT deve observar as disposições legais e garantir os direitos e interesses dos contribuintes; (b) o princípio da flexibilidade administrativa, que visa adequar os serviços ao cumprimento dos objetivos, através dos normativos regulamentares e das decisões administrativas; (c) o princípio da desburocratização, que visa simplificar os procedimentos administrativos e fomentar a utilização de meios eletrónicos de comunicação; (d) o princípio da desconcentração administrativa, destinado a distribuir pelos serviços as tarefas de conceção, planeamento, regulamentação, avaliação e controlo administrativo e fiscal; (e) o princípio da valorização dos recursos humanos, que tem como objetivo o aumento da participação ativa dos trabalhadores, através da sua formação, qualificação e mobilidade e de planos de carreira baseados no mérito; e (f) o princípio da coordenação interadministrativa, que visa uma maior coordenação institucional da AT com outras entidades.

A AT é dirigida por um diretor-geral, coadjuvado por 12 subdiretores-gerais. As direções de finanças e as alfândegas são dirigidas, respetivamente, por diretores de finanças e diretores de alfândegas. Faz ainda parte dos órgãos da AT, o Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira (cfr. art.º 3.º da Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira).

⁷ Sobre os princípios do poder administrativo, e para maiores desenvolvimentos, cfr. AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo – Vol. II*, 3.ª edição, Almedina, 2017.

Constituem unidades orgânicas nucleares dos serviços centrais da AT as direções de serviços, o Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e a Unidade dos Grandes Contribuintes – cfr. art.º 1.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 15 de dezembro⁸.

Com vista a uma maior eficiência e racionalidade na utilização dos recursos públicos e para o cumprimento dos objetivos de redução da despesa pública, o Ministério das Finanças fundiu a Inspeção Geral da Administração Local com a Inspeção Geral de Finanças (Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro), sendo que, nos termos da lei orgânica do Ministério das Finanças (Decreto-Lei n.º 96/2012, de 23 de abril), a Inspeção Geral de Finanças (IGF) é um serviço do Ministério das Finanças integrado na administração direta do Estado, dotado de autonomia administrativa, que funciona na direta dependência do Ministro das Finanças, e que tem por missão assegurar o controlo estratégico da administração financeira do Estado, compreendendo o controlo da legalidade e auditoria financeira e de gestão, bem como a avaliação de serviços e organismos, atividades e programas, bem como apoio técnico especializado ao Ministério das Finanças. A sua intervenção abrange todas as entidades públicas e privadas.

3. Noção de procedimento

34

De acordo com o art.º 54.º, n.º 1 da LGT, o procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de um direito tributário. Mais concretamente, o procedimento inclui um conjunto de atos tributários e/ou de atos administrativos em matéria tributária praticados por órgãos com competência para tal.

Os atos procedimentais determinam a manifestação de vontade dos órgãos da AT, com efeitos relevantes na esfera jurídica dos contribuintes. Estes atos integram um determinado *iter* procedimental, sujeito a uma tramitação específica própria a cada um dos procedimentos tributários (obedecendo, por isso, a uma sequência lógica, e tendo, em regra, por base um determinado ato normativo – como, por exemplo, a lei).

O procedimento tributário tem como objetivo criar uma interação entre os particulares e a AT, de acordo com os princípios gerais em matéria fiscal. Os atos procedimentais

⁸ Que estabelece a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e as competências das respetivas unidades orgânicas e fixa o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis.

encontram-se orientados para a produção de uma determinada decisão em matéria tributária.

O procedimento consiste assim num conjunto de atos praticados por entidades administrativas (no caso do procedimento tributário, a AT), atos esses que apresentam uma autonomia relativa, uma vez que se encontram relacionados e organizados sequencialmente, com vista a produzir um determinado resultado. Em princípio, estes atos não produzem efeitos autonomamente e, neste sentido, não podem ser impugnáveis autonomamente. Todavia, quando afetem direitos e interesses legalmente protegidos, podem ser destacáveis e assim ser impugnáveis autonomamente⁹. O procedimento tributário deve obedecer à forma escrita, sem prejuízo da transmissão eletrónica dos atos do procedimento tributário – cfr. art.º 54.º, n.º 3 da LGT¹⁰.

Destarte, o procedimento tem em vista regular a relação entre o sujeito ativo (Estado e outros entes públicos ou que exerçam funções públicas) e o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Trata-se de uma sucessão de atos e formalidades distintos uns dos outros, tendentes à produção de um determinado resultado, que redundam num qualquer ato tributário ou ato administrativo em matéria tributária.

Prescreve o art.º 54.º, n.º 1 do CPPT que o procedimento tributário compreende designadamente: (i) a liquidação dos tributos efetuada pela AT ou pelo próprio sujeito passivo – cfr. art.ºs 59.º e ss do CPPT; (ii) a revisão dos atos tributários por iniciativa dos interessados – cfr. art.º 78.º da LGT; (iii) a reclamação graciosa – art.ºs 68.º e ss do CPPT; (iv) a reclamação graciosa em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias – cfr. art.ºs 77.º-A do CPPT; (v) os recursos hierárquicos – art.ºs 66.º e 67.º do CPPT; (vi) as avaliações direta e indireta – cfr. art.ºs 81.º e ss da LGT; (vii) a cobrança das dívidas tributárias – art.º 78.º do CPPT; (viii) a inspeção tributária, regulada no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira¹¹, que

⁹ Trata-se do problema da eficácia externa dos atos administrativos, sendo que o art.º 148.º do CPA define o ato administrativo como um ato jurídico com eficácia externa. Ora, são impugnáveis os atos administrativos com eficácia externa, especialmente aqueles cujo conteúdo seja suscetível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos. Neste mesmo sentido, e para maiores desenvolvimentos, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo* – 3.ª edição, Almedina, 2017, p. 275.

¹⁰ Que prescreve que o procedimento tributário segue a forma escrita, sem prejuízo da tramitação eletrónica dos atos do procedimento tributário nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças, mediante a qual será regulada a obrigatoriedade de apresentação em suporte eletrónico de qualquer documento, designadamente requerimentos, exposições e petições.

¹¹ RCPITA – Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, com as posteriores alterações.

prevê ações inspetivas de observação das realidades tributárias, de verificação do cumprimento das obrigações tributárias e de prevenção das infrações tributárias – cfr. art.º 2.º, n.º 1 do RCPITA; e (ix) todos os demais atos tributários, pelo que esta enumeração trata-se de uma enumeração meramente exemplificativa.

O procedimento tributário caracteriza-se por uma série de fases¹², correspondentes a manifestações de vontade dos órgãos da AT, e subordinadas a regras legalmente previstas. Estas fases assumem elevada relevância jurídica, na medida em que se destinam à produção de um determinado resultado final, podendo mesmo produzir-se atos suscetíveis de serem impugnados autonomamente quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes (atos destacáveis).

4. Breve resenha sobre alguns dos principais meios procedimentais tributários ao dispor dos contribuintes

Em primeiro lugar, as garantias dos contribuintes (ao nível procedimental) podem ser não impugnatórias, tais como o direito à informação (previsto no art.º 67.º da LGT); o direito à fundamentação e notificação das decisões (art.º 77.º da LGT); o direito de audição prévia, que consiste no direito à participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito (art.º 60.º da LGT)¹³; o direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto – art.º 30.º, n.º 1, alínea c) da LGT –; o direito a juros compensatórios e indemnizatórios – art.º 30.º, n.º 1, alíneas d) e e) da LGT –; o direito à redução das coimas (no âmbito do Regime Geral das Infrações Tributárias¹⁴); o direito à caducidade do direito à liquidação, à prescrição da obrigação tributária e à prescrição do procedimento contraordenacional e criminal, etc.

As garantias dos contribuintes podem ainda ser impugnatórias, que são as que mais iremos abordar nos pontos seguintes deste nosso contributo, onde se destacam a reclamação graciosa (art.ºs 68.º e ss do CPPT); o recurso hierárquico (art.ºs 66.º e 67.º do

¹² A doutrina costuma apontar as seguintes fases: iniciativa, instrutória, decisória e integrativa da eficácia.

¹³ No âmbito do Direito Administrativo, os art.ºs 100.º (para o regulamento) e 121.º (para o ato administrativo, ambos do CPA, determinam a obrigatoriedade de um “*trâmite formal*”, nos procedimentos administrativos, mediante o qual se verifica a “*audiência dos interessados, em momento imediatamente anterior ao da tomada de decisão*”. Neste sentido, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso, *Teoria Geral do Direito Administrativo – O novo regime do Código do Procedimento Administrativo*, 4.ª edição, Almedina, 2017, pp. 116 e ss.

¹⁴ RGIT – Lei n.º 15/2001, de 05 de junho, com as posteriores alterações.

CPPT); a revisão dos atos tributários (art.º 78.º da LGT); a impugnação dos atos com base em erro na autoliquidação, em caso de substituição tributária, pagamentos por conta e atos de liquidação com fundamento em erro na classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias (art.ºs 131.º a 133.º-A do CPPT) – que constituem situações de reclamação graciosa prévia necessária; o procedimento de correção de erros da AT (art.ºs 95.º-A e ss do CPPT); o pedido de revisão da matéria coletável fixada por métodos indiretos¹⁵ (art.º 91.º da LGT); os pedidos de informação vinculativa (art.ºs 68.º da LGT e 57.º do CPPT) e de avaliação prévia (art.º 58.º do CPPT); o procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais (art.º 65.º do CPPT); e, finalmente, o procedimento de inspeção tributária, regulado no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA)¹⁶.

4.1. (Procedimento de) Reclamação Graciosa

A reclamação graciosa trata-se de um meio procedimental impugnatório (sindicância de uma primeira decisão da AT, potencialmente desfavorável para o contribuinte), mediante o qual o contribuinte requer, ao próprio autor do ato, a anulação (total ou parcial) de um ato tributário, com fundamento em qualquer ilegalidade – art.ºs 68.º e ss do CPPT. A iniciativa/legitimidade pode ser do contribuinte (no sentido de sujeito passivo originário, ou seja, aquele em relação a quem se verificam os pressupostos da tributação), incluindo-se aqui os responsáveis não originários, como é o caso dos substitutos (na

37

¹⁵ A avaliação da matéria coletável por métodos indiretos constitui um desvio ao princípio da verdade material e só pode realizar-se nas situações taxativamente previstas nos art.ºs 87.º e ss da LGT. Este tipo de avaliação baseia-se em indícios ou presunções e é subsidiária da avaliação direta (art.º 81.º, n.º 1 da LGT). A competência para a avaliação indireta é da AT (art.º 82.º, n.º 2 da LGT), sendo que o sujeito passivo participa na avaliação indireta, nos termos da LGT (art.º 82.º, n.º 3 da LGT) e pode ainda participar, nos termos da lei, na revisão da avaliação indireta efetuada pela AT (n.º 4 do art.º 82.º da LGT), que se trata, precisamente, do procedimento aqui em causa.

¹⁶ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, com as posteriores alterações.

hipótese do mecanismo da retenção na fonte¹⁷⁾ ou os responsáveis tributários¹⁸ (subsidiários¹⁹ e solidários²⁰) – cfr. art.º 68.º, n.º 1 do CPPT.

Este procedimento não apresenta, em princípio, efeito suspensivo da liquidação – cfr. art.º 69.º, alínea f) do CPPT –, salvo quando seja prestada garantia (art.º 199.º do CPPT).

A instauração da reclamação graciosa faz, contudo, interromper o prazo de prescrição da obrigação tributária (cfr. art.º 49.º, n.º 1 da LGT), tal como o fazem a citação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo.

A reclamação graciosa é, via de regra, facultativa, mas a lei prevê algumas situações em que é necessária (no sentido de obrigatória) relativamente à apresentação de impugnação judicial (que é um meio processual), a saber: (i) erro na autoliquidação (art.º 131.º do CPPT); (ii) erro na retenção na fonte (art.º 132.º do CPPT); (iii) erro nos pagamentos por conta (art.º 133.º do CPPT); (iv) erro em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias (art.º 133.º-A do CPPT); (v) erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação dos métodos indiretos (art.º 117.º do CPPT). Nestes casos, se o contribuinte não reclamar graciosamente, fica precluída a possibilidade de, posteriormente, recorrer a tribunal, com vista à apresentação de impugnação judicial.

38

Por seu turno, o n.º 2 do art.º 68.º do CPPT proíbe a dedução da reclamação graciosa quando já tiver sido instaurada impugnação judicial com o mesmo fundamento.

Mais concretamente, caso haja sido apresentada, anteriormente à receção da petição de impugnação, reclamação graciosa relativamente ao mesmo ato, esta deve ser apenas a impugnação judicial, no estado em que se encontrar, sendo considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação. Ademais, caso, posteriormente à receção da petição de impugnação, seja apresentada reclamação graciosa relativamente ao mesmo ato e com diverso fundamento, deve esta ser apenas a impugnação judicial, sendo

¹⁷ Art.ºs 20.º e 28.º da LGT.

¹⁸ Art.ºs 21.º e ss da LGT, destacando-se aqui a responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos, prevista no art.º 24.º da LGT.

¹⁹ Cfr. art.º 23.º da LGT, sobre a responsabilidade tributária subsidiária. De ressaltar que, nos termos do art.º 22.º, n.º 4 da LGT, a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em sentido contrário, apenas subsidiária.

²⁰ Art.º 21.º da LGT, que prescreve que, salvo disposição da lei em sentido contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária.

igualmente considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação – cfr. n.ºs 3 e 4 do art.º 111.º do CPPT.

Nos termos do art.º 69.º do CPPT, são regras fundamentais do procedimento de reclamação graciosa: (a) simplicidade de termos e brevidade das resoluções; (b) dispensa de formalidades essenciais; (c) inexistência do caso decidido ou resolvido; (d) isenção de custas; (e) Limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material; (f) Inexistência do efeito suspensivo, salvo quando for prestada garantia adequada, a requerimento do contribuinte a apresentar com a petição, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo órgão periférico local competente.

Conforme prevê o art.º 70.º, n.º 1 do CPPT, a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial (cfr. art.º 99.º do CPPT²¹) e será apresentada no prazo de 120 dias, contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do art.º 102.º do CPPT, ou seja: (a) termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte; (b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não originem qualquer liquidação; (c) citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal; (d) formação da presunção de indeferimento tácito; (e) notificação dos restantes atos, que possam ser objeto de impugnação autónoma; (f) conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos e que não se encontrem elencados nas hipóteses anteriores (pelo que concluímos que esta enumeração não é taxativa).

A reclamação graciosa é apresentada por escrito no serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, podendo sê-lo oralmente mediante redução a termo em caso de manifesta simplicidade (n.º 6 do art.º 70.º do CPPT). A reclamação graciosa pode igualmente ser enviada por transmissão eletrónica de dados (n.º 7 do art.º 70.º do CPPT).

Ainda de destacar que, nos termos do art.º 71.º do CPPT, admite-se a cumulação de pedidos quando o órgão instrutor entenda, fundamentadamente, não haver prejuízo para a celeridade da decisão, dependendo ainda da identidade do tributo e do órgão competente

²¹ A saber: (a) errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; (b) incompetência; (c) ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; ou (d) preterição de outras formalidades legais.

para a decisão, bem como dos fundamentos de facto e de direito invocados – cfr. n.ºs 1 e 2 do art.º 71.º do CPPT.

Já o art.º 72.º do CPPT ocupa-se da coligação de reclamantes. Ora, a reclamação graciosa poderá ser apresentada em coligação quando o órgão instrutor entenda fundamentadamente não haver prejuízo para a celeridade da decisão; e depende da identidade do tributo e do órgão competente para a decisão, bem como dos fundamentos de facto e de direito invocados – cfr. n.ºs 1 e 2 do art.º 72.º do CPPT²².

Nos termos do art.º 73.º, n.º 1 do CPPT, salvo quando a lei estabeleça em sentido diferente, a reclamação graciosa é dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária e instruída, quando necessário, pelo serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação. No caso particular da reclamação graciosa de atos de liquidação que tenha por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias, aquela é apresentada junto do órgão periférico local que tenha praticado o ato de liquidação e remetida ao dirigente máximo do serviço para decisão (cfr. art.º 77.º-A, n.º 1 do CPPT).

O órgão periférico local instaurará o processo, instrui-lo-á com os elementos ao seu dispor em prazo não superior a 90 dias, elaborando proposta fundamentada de decisão – n.º 2 do art.º 73.º do CPPT. Todavia, não haverá instrução, caso o órgão decisório disponha de todos os elementos necessários para a decisão – n.º 3 do art.º 73.º do CPPT.

A entidade competente para a decisão da reclamação graciosa é, via de regra, o dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação ou, não havendo órgão periférico regional, o dirigente máximo do serviço – cfr. art.º 75.º, n.º 1 do CPPT.

Do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico, conforme esclarece o art.º 76.º, n.º 1 do CPPT²³, sendo ainda que, nos termos do n.º 2 da

²² Acrescente-se que, conforme prevê o art.º 74.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, se houver fundamento para a cumulação de pedidos ou para a coligação de reclamantes e o procedimento estiver na mesma fase, os interessados poderão requerer a sua apensação à reclamação apresentada em primeiro lugar. Todavia, a apensação só terá lugar quando não houver prejuízo para a celeridade do procedimento de reclamação.

²³ Conforme prescreve o art.º 77.º, n.º 1 do CPPT, nos casos em que a reclamação graciosa não seja condição da impugnação judicial e não existirem motivos que razoavelmente a fundamentem, a entidade competente para a decisão aplicará um agravamento graduado até 5% da coleta objeto do pedido, o qual será liquidado adicionalmente, a título de custas, pelo órgão periférico local do domicílio ou sede do reclamante, da situação dos bens ou da liquidação. Nos casos em que a reclamação graciosa seja condição de impugnação judicial, o agravamento só é exigível caso tenha sido julgada improcedente a impugnação

mesma disposição, a decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objeto.

4.2. (Procedimento de) Recurso Hierárquico

Em primeiro lugar, refira-se que, sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão²⁴, as decisões dos órgãos da administração tributária são suscetíveis de recurso hierárquico – cfr. art.º 66.º, n.º 1 do CPPT.

A interposição de recurso hierárquico traduz-se na possibilidade de impugnação de um determinado ato junto do superior hierárquico do agente que o praticou, com fundamento no mérito do ato.

Nos termos do n.º 2 do art.º 66.º do CPPT, os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato respetivo, perante o autor do ato recorrido.

Os recursos hierárquicos devem, salvo no caso de revogação total do ato previsto no n.º 4, subir no prazo de 15 dias, acompanhados do processo a que respeite o ato ou, quando tiverem efeitos meramente devolutivos, com um seu extrato (cfr. n.º 3 do art.º 66.º do CPPT). De notar que, nos termos do n.º 4 do mesmo art.º 66.º, no prazo de 15 dias (prazo de subida do recurso), pode o autor do ato recorrido revogá-lo total ou parcialmente.

Nos termos do n.º 5 do art.º 66.º do CPPT, os recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias. Todavia, decorrido o prazo de 60 dias sem que tenha sido tomada uma decisão, tem o interessado a possibilidade de impugnar contenciosamente o ato ou de fazer valer o seu direito ao cumprimento, por aquele órgão, do dever de decisão, nos termos do art.º 198.º, n.º 4 do CPA²⁵, confirmado pelo art.º 76.º, n.º 2 do CPPT²⁶.

judicial deduzida pelo reclamante (n.º 2 do art.º 77.º do CPPT). O agravamento pode ser objeto de impugnação autónoma com fundamento na injustiça da decisão condenatória (n.º 3 do art.º 77.º do CPPT).

²⁴ No essencial, o princípio do duplo grau de decisão determina que, via de regra, não podem verificar-se mais do que duas decisões sobre um determinado caso concreto, no âmbito da mesma estrutura hierárquica.

²⁵ Que prescreve que o indeferimento do recurso hierárquico necessário ou o decurso dos prazos de decisão, sem que haja sido tomada uma decisão, conferem ao interessado a possibilidade de impugnar contenciosamente o ato do órgão subalterno ou de fazer valer o seu direito ao cumprimento, por aquele órgão, do dever de decisão.

²⁶ Que prevê que a decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objeto.

O recurso hierárquico é, salvo disposição em sentido contrário, meramente facultativo, e tem efeito meramente devolutivo (cfr. art.º 67.º, n.º 1 do CPPT e art.º 80.º da LGT), podendo ser diretamente impugnável, via contenciosa, nos termos acima referidos.

Na hipótese de a lei atribuir ao recurso hierárquico efeito suspensivo, este limita-se à parte da decisão contestada – art.º 67.º, n.º 2 do CPPT.

Finalmente, refira-se que a interposição do recurso hierárquico faz interromper o prazo de prescrição das obrigações tributárias, nos termos do art.º 49.º, n.º 1 da LGT.

4.3. (Procedimento de) revisão de atos tributários

A revisão de atos tributários diz respeito às situações em que o ato tributário é reapreciado pela entidade que o praticou (cfr. art.º 78.º, n.º 1 da LGT), podendo ser (i) de iniciativa oficiosa (ou seja, por impulso da própria administração tributária), no prazo de quatro anos após a liquidação²⁷, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços; ou (ii) a pedido do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa (cfr. art.º 78.º, n.ºs 1 e 4 da LGT).

Além disso, o dirigente máximo de serviço pode autorizar excecionalmente, nos três anos posteriores ao ato tributário, a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável ao comportamento negligente do contribuinte (cfr. n.º 4 do art.º 78.º da LGT)²⁸.

A revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta pode efetuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos – cfr. n.º 6 do art.º 78.º da LGT.

4.4. A impugnação dos atos de autoliquidação, substituição tributária (retenção na fonte), pagamentos por conta e atos de liquidação com fundamento em classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias

As situações aludidas neste ponto encontram-se reguladas nos art.ºs 131.º a 133.º-A do CPPT. Constituem situações de reclamação graciosa necessária, com regras especiais,

²⁷ Prazo-regra de caducidade do direito à liquidação – art.º 45.º da LGT.

²⁸ Conforme prevê o n.º 5 do art.º 78.º da LGT, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

sendo que o sujeito passivo deve previamente esgotar a via administrativa antes de interpor uma ação judicial como, por exemplo, o recurso ao processo de impugnação judicial.

Nos termos do n.º 1 do art.º 131.º do CPPT, em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração. Contudo, nos termos do n.º 3 da mesma disposição, quando se encontre exclusivamente em causa matéria de Direito e a autoliquidação haja sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT, não há lugar à reclamação necessária prevista no n.º 1.

Em caso de substituição tributária (que opera por retenção na fonte), a retenção na fonte é suscetível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido (n.º 1 do art.º 132.º do CPPT). Nos termos do n.º 2 do art.º 132.º do CPPT, o imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efetuar no ano do pagamento indevido. Caso não seja possível a correção aqui referenciada, o substituto que pretender impugnar judicialmente, reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de dois anos a contar do termo do prazo nele referido – n.º 3 do art.º 132.º do CPPT²⁹. Mas, quando estiver exclusivamente em causa matéria de Direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, não há lugar à reclamação necessária – cfr. remissão expressa, prevista no art.º 132.º, n.º 6, para o n.º 3 do art.º 131.º do CPPT.

Por seu turno, no caso dos pagamentos por conta, que constituem entregas pecuniárias antecipadas efetuadas pelos sujeitos passivos, no período de formação do facto tributário³⁰, constituindo pagamentos por conta do imposto devido a final, prescreve o art.º 133.º, n.º 1 do CPPT, que aqueles são suscetíveis de impugnação judicial, com fundamento em erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo, quando determinados pela administração tributária. Nos termos do n.º 2 da mesma disposição, a impugnação do pagamento por conta depende de prévia reclamação graciosa

²⁹ Nos termos do n.º 4 do art.º 132.º do CPPT, o disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efetuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

³⁰ Cfr. art.º 33.º da LGT.

para o órgão periférico local da administração tributária competente, no prazo de 30 dias após o pagamento indevido. De destacar que, caso a reclamação seja expressamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, o ato nos mesmos termos que do ato de liquidação (n.º 3 do art.º 133.º do CPPT). Sem prescindir, e decorridos que sejam 90 dias após a apresentação desta reclamação sem que tenha sido indeferida, considera-se a reclamação tacitamente deferida – cfr. n.º 4 do art.º 133.º do CPPT.

Finalmente, e nos termos do art.º 133.º-A do CPPT, relembre-se que a impugnação judicial de atos de liquidação que tenha por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias depende (também) de prévia reclamação graciosa (caso de reclamação graciosa prévia necessária – ou obrigatória – relativamente à apresentação de impugnação judicial).

4.5. Procedimento de correção de erros da AT

No essencial, o procedimento de correção de erros da AT consiste na reparação, através de meios simplificados, de erros materiais ou manifestos praticados pela AT na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal (cfr. n.º 1 do art.º 95.º-A do CPPT).

Consideram-se erros materiais ou manifestos, segundo o n.º 2 do mesmo art.º 95.º-A do CPPT, os que resultam, nomeadamente, do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da AT, de situações de erro de cálculo, de escrita, de inexatidão ou lapso. Consideram-se erros materiais e lapsos manifestos, por exemplo, a errada identificação do nome do contribuinte ou do tributo em causa, o erro aritmético no cálculo do tributo, um lapso na descrição de bens penhorados no âmbito do processo de execução fiscal, etc.

No fundo, este procedimento refere-se a pequenos erros, que são facilmente corrigíveis, e relativamente aos quais seria inadequado instaurar outro tipo de procedimento mais moroso e burocrático, sendo a própria lei, no n.º 3 do art.º 95.º-A do CPPT, a clarificar que este procedimento se caracteriza pela dispensa de formalidades essenciais e pela simplicidade de termos.

De referir, ainda, que a instauração do procedimento de correção de erros da AT não prejudica a utilização dos meios procedimentais ou processuais, que tenham por objeto a ilegalidade da liquidação ou a exigibilidade da dívida, nos termos do n.º 4 do art.º 95.º-A do CPPT.

Ainda relativamente a este procedimento, refere o art.º 95.º-B do CPPT que o pedido deve ser dirigido ao dirigente máximo da AT, devendo ser deduzido no prazo de 10 dias, posteriores ao conhecimento efetivo pelo contribuinte do ato lesivo em causa (cfr. n.ºs 1 e 2 do art.º 95.º-B do CPPT).

O pedido em causa pode ser apresentado verbalmente ou por escrito pelo contribuinte em qualquer serviço da AT (n.º 3 do art.º 95.º-B do CPPT), sendo que no caso de ser apresentado de forma verbal, é reduzido a escrito pelo serviço da AT que o tenha recebido (n.º 4 do art.º 95.º-B do CPPT).

Quanto à decisão no sentido de corrigir os erros praticados, esta é proferida pelo dirigente máximo do serviço da AT ou por quem detenha essa competência por delegação (n.º 1 do art.º 95.º-C do CPPT), sendo de 15 dias o prazo máximo para a decisão (n.º 3 da mesma disposição).

A decisão em causa deverá ser notificada ao contribuinte presencialmente ou por via postal simples, nos termos do n.º 6 do art.º 95.º-C do CPPT, ressalvando-se que o indeferimento do pedido não se encontra sujeito a audição prévia (n.º 7 da mesma disposição), precisamente em virtude da elevada simplicidade deste procedimento e da preterição de algumas formalidades essenciais, tais como a participação no contribuinte na formação da decisão (materializada no direito de audição prévia) – cfr. art.º 95.º-A, n.º 3 do CPPT.

4.6. Procedimento de revisão da matéria coletável

No essencial, verifica-se que a avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis através de indícios ou presunções, nos casos em que não seja possível efetuar a avaliação direta (cfr. art.º 83, n.º 2 da LGT), pelo que a avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta (art.º 85.º, n.º 1 da LGT). A avaliação indireta

apresenta como pressupostos taxativos os previstos nos art.ºs 87.º e ss da LGT³¹ e constitui um desvio ao princípio da verdade material³².

O objetivo do pedido de revisão da matéria coletável, previsto no art.º 91.º da LGT, é o de rever a matéria coletável fixada por métodos indiretos, a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a AT disponha.

O pedido de revisão da matéria coletável deve ser apresentado pelo sujeito passivo, em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal, no prazo de 30 dias a contar da notificação da decisão que se pretende rever (n.º 1 do art.º 91.º da LGT). Nos termos do n.º 2 do art.º 91.º da LGT, este pedido apresenta efeito suspensivo da liquidação do tributo, consistindo num debate contraditório entre peritos³³, conforme descrito no art.º 91.º da LGT.

De ressaltar que, nos termos do n.º 9 do art.º 91.º da LGT, poderá ser aplicado ao sujeito passivo um agravamento até 5% da coleta reclamada quando se verificarem cumulativamente as seguintes circunstâncias: (a) provar-se que lhe é imputável a aplicação de métodos indiretos; (b) a reclamação ser destituída de qualquer fundamento; (c) tendo sido deduzida impugnação judicial, esta ter sido considerada improcedente. Ademais, e nos termos do n.º 10 da mesma disposição, o agravamento aqui referido será aplicado pelo órgão da AT da área do domicílio fiscal do contribuinte, e será exigido adicionalmente ao tributo, a título de custas.

³¹ A saber: (a) regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei (situação não patológica); (b) impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto; (c) a matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei; (d) os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do art.º 89.º-A da LGT; (e) os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco; (f) acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados. – cfr. art.º 87.º, n.º 1 da LGT.

³² Pelo facto de se basear em indícios ou presunções.

³³ Nos termos do n.º 11 do art.º 91.º da LGT, os peritos da Fazenda Pública constarão da lista de âmbito distrital a aprovar anualmente pelo Ministro das Finanças até 31 de março. As listas poderão estar organizadas, por setores de atividade económica, de acordo com a qualificação dos peritos (n.º 12 do art.º 91.º da LGT).

Sem prescindir, digno de reparo é o facto de que não pode recorrer-se ao procedimento de revisão da matéria coletável nas seguintes situações: (i) regime simplificado de tributação (cfr. art.º 91.º, n.º 1 da LGT), visto tratar-se de uma situação *não patológica* e que leva obrigatória e necessariamente à avaliação indireta da matéria coletável, de acordo com o previsto no art.º 87.º, n.º 1, alínea a) da LGT; (ii) avaliação da matéria coletável baseada em manifestações de fortuna (cfr. art.º 89.º-A, n.º 7 da LGT³⁴); (iii) correções aritméticas resultantes de imposições legais ou questões de direito alheias aos pressupostos de determinação indireta da matéria tributável (cfr. art.º 91.º, n.º 14 da LGT³⁵).

Para finalizar, refira-se que o procedimento de revisão da matéria coletável não deve confundir-se com o pedido de revisão de atos tributários, que respeita às situações em que o ato tributário é reapreciado pelo próprio órgão que o praticou (cfr. art.º 78.º, n.º 1 da LGT), o qual pode ser efetuado oficiosamente (ou seja, por impulso da própria administração tributária) ou a pedido do sujeito passivo (cfr. art.º 78.º, n.ºs 1 e 4 da LGT).

4.7. Pedidos de informação vinculativa e de avaliação prévia

47

O pedido de informação vinculativa encontra-se regulado nos art.ºs 68.º da LGT e 57.º do CPPT. Neste sentido, o contribuinte pode requerer à AT uma informação vinculativa sobre a sua concreta situação tributária ou sobre os pressupostos da atribuição de benefícios fiscais (cfr. art.º 68.º, n.º 1 da LGT).

As informações vinculativas são dirigidas ao dirigente máximo do serviço, sendo o pedido acompanhado da descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretende e dos elementos necessários nos termos do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 maio³⁶, na sua redação atual, para a Autoridade Tributária e Aduaneira assegurar a troca obrigatória e automática de informações ao abrigo da cooperação administrativa entre

³⁴ Que prescreve que da decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto constante deste artigo (v.g., manifestações de fortuna) cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos art.ºs 91.º e ss da LGT.

³⁵ Que determina que as correções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos de determinação indireta da matéria tributável, não se encontram abrangidas pelo disposto neste artigo.

³⁶ Que transpõe a Diretiva n.º 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva n.º 77/799/CEE, do Conselho, de 19 de dezembro de 1977.

autoridades competentes dos Estados-Membros da União Europeia e de outras jurisdições – cfr. alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 68.º da LGT.

Nos termos do n.º 4 do art.º 68.º da LGT, o pedido aqui em causa é apresentado por quaisquer dos sujeitos passivos a que se refere o n.º 3 do art.º 18.º da LGT (sujeito passivo, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável), por outros interessados ou seus representantes legais, por via eletrónica e segundo modelo oficial a aprovar pelo dirigente máximo do serviço, e a resposta é notificada pela mesma via no prazo máximo de 150 dias. Acresce o n.º 5 do art.º 68.º da LGT que postula que as informações vinculativas podem ser requeridas por advogados, solicitadores, revisores e técnicos oficiais de contas ou por quaisquer entidades habilitadas ao exercício da consultadoria fiscal acerca da situação tributária dos seus clientes devidamente identificados, sendo obrigatoriamente comunicadas também a estes.

Conforme prevê o n.º 2 do art.º 68.º da LGT, e mediante solicitação justificada do requerente, a informação vinculativa pode ser prestada com carácter de urgência³⁷, no prazo de 75 dias, desde que o pedido seja acompanhado de uma proposta de enquadramento jurídico-tributário.

Nos termos do n.º 8, esta proposta considera-se tacitamente sancionada pela administração tributária como informação vinculativa se o pedido não for respondido no prazo de 75 dias, sendo que os efeitos do deferimento tácito aqui referido se restringem especificamente aos atos e factos identificados no pedido e ao período de tributação em que os mesmos ocorram (n.º 9 do art.º 68.º da LGT).

De destacar que, caso a informação vinculativa seja solicitada com carácter de urgência, a AT, no prazo máximo de 30 dias, notifica obrigatoriamente o contribuinte do reconhecimento ou não da urgência e, caso esta seja aceite, do valor da taxa devida, a ser paga no prazo de 5 dias (n.º 6 do art.º 68.º da LGT).

Contudo, e nos termos do n.º 3 da mesma disposição, as informações vinculativas não podem compreender factos abrangidos por procedimento de inspeção tributária cujo início tenha sido notificado ao contribuinte antes do pedido.

³⁷ Pela prestação urgente de uma informação vinculativa é devida uma taxa entre 25 unidades de conta e 250 unidades de conta, a fixar em função da complexidade da matéria – art.º 68.º, n.º 7 da LGT. Nos termos do n.º 10 da mesma disposição, se a AT notificar o requerente da inexistência dos pressupostos para a prestação de uma informação vinculativa urgente, da existência de especial complexidade técnica que impossibilite a prestação da informação vinculativa, ou em caso de falta de pagamento da taxa, o pedido segue o regime regra da informação vinculativa.

Caso entenda conveniente, a AT pode proceder à audição do requerente previamente à prestação da informação (n.º 13 do art.º 68.º da LGT).

Uma vez prestada a informação, a AT fica impedida de, em momento posterior à resposta ao pedido de informação vinculativa, proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial (n.º 14 do art.º 68.º da LGT).

A lei prevê ainda a possibilidade de as informações vinculativas serem convertidas em orientação genérica quando seja colocada uma questão de Direito de interesse geral e esta tenha sido apreciada no mesmo sentido pela AT em três pedidos de informação vinculativa (cfr. art.º 68.º-A, n.º 3 da LGT³⁸).

Por sua vez, e quanto à avaliação prévia, o art.º 58.º do CPPT estabelece que os contribuintes podem, caso provem interesse legítimo, mediante o pagamento de uma taxa, solicitar a avaliação de bens ou direitos que constituam a base de incidência de quaisquer tributos a que a AT ainda não tenha procedido (n.º 1 do art.º 58.º do CPPT).

Esta avaliação apresenta efeitos vinculativos para a AT, por um período de três anos, após se ter tornado definitiva (n.º 2 do art.º 58.º do CPPT). Contudo, nos termos do n.º 3 do art.º 58.º do CPPT, o efeito vinculativo aqui em causa não se produz, em caso de reclamação ou impugnação da avaliação, até à decisão.

4.8. Procedimento de Reconhecimento de Benefícios Fiscais

A título de enquadramento, podemos referir que, de acordo com o art.º 5.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), os benefícios fiscais podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento. Os automáticos resultam direta e imediatamente da lei e não dependem de qualquer reconhecimento, bastando o preenchimento dos pressupostos legais. Todavia, quando dependentes de reconhecimento, a AT condiciona a atribuição dos benefícios ao cumprimento das condições previstas no art.º 65.º do CPPT, que determina precisamente o recurso ao procedimento aqui em causa.

O aludido reconhecimento depende da iniciativa dos interessados, mediante requerimento dirigido especificamente a esse fim, cabendo ao requerente o cálculo,

³⁸ Referente ao procedimento de orientações genéricas, constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, e que visam a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.

quando obrigatório, do benefício requerido e a prova dos pressupostos do reconhecimento de tais benefícios (art.º 65.º, n.º 1 do CPPT, *in fine*).

O despacho de deferimento do pedido fixará as datas de início e de termo do benefício; em caso de indeferimento, o mesmo é passível de recurso hierárquico, nos termos do art.º 66.º do CPPT (cfr. art.º 65.º, n.º 4 do CPPT).

Contudo, não podem ser concedidos benefícios fiscais caso: (a) no final do ano civil anterior ao pedido, o sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património, e a situação se mantenha no termo do prazo para o exercício do direito de audição no âmbito do procedimento de concessão do benefício; (b) o sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de contribuições relativas ao sistema da segurança social, se, no momento em que ocorre a consulta, a situação contributiva não se encontrar regularizada – cfr. alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 13.º do EBF.

4.9. Procedimento de Inspeção Tributária

As regras e princípios fundamentais do Procedimento de Inspeção Tributária encontram-se plasmados no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro. Aos casos omissos aplicam-se as disposições subsidiárias previstas na LGT, no CPPT e demais legislação fiscal, conforme determina o art.º 4.º do RCPITA.

Os objetivos gerais do procedimento de inspeção tributária encontram-se previstos no art.º 2.º, n.º 1 do RCPITA, e resumem-se em três: (i) observar as realidades tributárias; (ii) verificar o cumprimento das obrigações tributárias; e (iii) prevenir infrações tributárias.

De entre os princípios subjacentes ao procedimento de inspeção tributária, destacam-se o da verdade material (art.º 6.º do RCPITA), o da proporcionalidade (art.º 7.º do RCPITA), o do contraditório (art.º 8.º do RCPITA), o da cooperação (art.º 9.º do RCPITA) e o da impugnabilidade dos atos (art.º 11.º do RCPITA).

A inspeção tributária prossegue determinadas finalidades, que consistem, segundo o art.º 12.º do RCPITA: (i) nos procedimentos inspetivos de comprovação e verificação do cumprimento das obrigações tributárias, e (ii) nos procedimentos inspetivos de informação.

Quanto ao local, a inspeção tributária pode ser: (i) interna, quando efetuada exclusivamente nos serviços da AT, através da análise de documentos e outros elementos; ou (ii) externa, quando efetuada, total ou parcialmente, nas instalações dos sujeitos passivos ou em qualquer outro local a que a AT tenha acesso (art.º 13.º do RCPITA).

Relativamente ao âmbito de abrangência material (art.º 14.º do RCPITA), admitem-se: (i) procedimentos inspetivos gerais, quando a inspeção tenha por objeto a situação tributária global dos sujeitos passivos; e (ii) procedimentos inspetivos parciais, quando esteja em causa apenas algum tributo ou algum dever dos sujeitos passivos.

De referir ainda que, no âmbito do procedimento de inspeção tributária devem ser respeitadas as garantias dos contribuintes, designadamente quanto ao início (art.ºs 34.º a 43.º do RCPITA), decurso (art.ºs 53.º a 59.º do RCPITA) e conclusão do procedimento de inspeção (art.ºs 60.º a 64.º do RCPITA).

Ora, concluída a prática dos atos de inspeção, e caso os mesmos possam originar atos tributários desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada, no prazo de 10 dias, do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação (cfr. n.º 1 do art.º 60.º do RCPITA). A aludida notificação deve fixar um prazo entre 15 e 25 dias para que a entidade inspecionada se pronuncie, por escrito ou oralmente (n.ºs 2 e 3 do art.º 60.º do RCPITA).

Posteriormente, e no prazo de 10 dias, é elaborado o relatório definitivo (art.º 60º, n.º 4 do RCPITA), devendo ser assinado pelos funcionários intervenientes no procedimento, e devendo ainda conter os elementos previstos no art.º 62.º, n.º 3 do RCPITA. Este relatório definitivo apresenta eficácia vinculativa, nos termos do art.º 64.º do RCPITA, não podendo a AT proceder, relativamente à entidade inspecionada, em sentido diverso das conclusões do relatório final, nem a novas inspeções com o mesmo objeto ou a atos de liquidação respeitantes a factos tributários nela incluídos que tenham por fundamento as conclusões do relatório da inspeção.

5. Conclusões

A atividade administrativa tributária consiste na prática de atos por parte dos órgãos administrativos tributários (que se inserem na orgânica da AT), atos esses que visam produzir efeitos jurídicos na esfera de um determinado sujeito, com base na aplicação das

normas fiscais a um determinado caso concreto. Contudo, tais atos podem ser lesivos da esfera jurídica dos particulares, devendo ser sindicáveis.

Neste seguimento, verifica-se que o princípio da tutela jurisdicional efetiva, constitucionalmente previsto no art.º 268.º, n.º 4 da CRP, prescreve que os administrados têm direito ao reconhecimento dos seus direitos ou interesses, à impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, à determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e à adoção de medidas cautelares adequadas. Assim, este princípio resulta na plenitude dos meios procedimentais e processuais tributários, sendo que, neste nosso contributo, escolhemos debruçar-nos sobre os primeiros.

O procedimento tributário, levado a cabo pelos órgãos administrativos tributários, tem como objetivo criar uma interação entre os particulares e a AT, de acordo com os princípios gerais, aplicáveis em matéria fiscal, já que os atos procedimentais encontram-se orientados para a produção de uma determinada decisão em matéria tributária.

No âmbito deste procedimento, e com vista a uma sistematização dos principais meios ao dispor dos contribuintes, neste nosso contributo escolhemos destacar os regimes da reclamação graciosa (art.ºs 68.º e ss do CPPT); do recurso hierárquico (art.ºs 66.º e 67.º do CPPT); da revisão dos atos tributários (art.º 78.º da LGT); da impugnação dos atos com base em erro na autoliquidação, em caso de substituição tributária, pagamentos por conta e atos de liquidação com fundamento em erro na classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias (art.ºs 131.º a 133.º-A do CPPT) – que constituem situações de reclamação graciosa prévia necessária; do procedimento de correção de erros da AT (art.ºs 95.º-A e ss do CPPT); do pedido de revisão da matéria coletável fixada por métodos indiretos (art.º 91.º da LGT); dos pedidos de informação vinculativa (art.ºs 68.º da LGT e 57.º do CPPT) e de avaliação prévia (art.º 58.º do CPPT); do procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais (art.º 65.º do CPPT); e, finalmente, do procedimento de inspeção tributária, regulado no RCPITA.